Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 30164 du rôle
Inscrit le 27 mars 2012

Audience publique du 12 juillet 2012

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30164 du rôle et déposée le 27 mars 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro … , représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 27 février 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2012 ;

Vu l'autorisation du tribunal du 8 mai 2012 donnée aux parties de déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mai 2012 par Maître André Lutgen au nom de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 27 février 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande suite à une demande

d'échange de renseignements du 3 mai 2011 émanant de l'autorité française compétente. Cette demande est libellée dans les termes suivants :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 3 mai 2011 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 2 avril 2012 au plus tard :*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

L'Administration fiscale française effectue actuellement un contrôle de la société française Sàrl XXX portant sur l'année 2010. Cette société a été créée le 29 juillet 2005 par Monsieur MMM, résident français et associé unique de la société. Le 13 février 2009 Monsieur MMM apporte l'intégralité des titres de la Sàrl XXX à la société luxembourgeoise ... S.A.

La demande vise à déterminer l'impôt sur les sociétés de l'année 2010 de la société française Sàrl XXX.

Après examen, la demande contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Renseignements demandés :

- Veuillez indiquer si la société ... S.A. a consenti un mandat de gestion de sa trésorerie. Dans l'affirmative, quelle est l'identité de cette entreprise tierce mandatée ?

- Veuillez fournir la liste des prestataires ou fournisseurs de la société ... S.A. et les montants passés en charge ou immobilisés des prestations ou biens fournis par ceux-ci.

- *Veuillez communiquer le détail des mouvements du (des) compte(s) courant(s) détenu(s) par Monsieur MMM dans les comptes de la société ... S.A. pour l'année 2010.*

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligés de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (…) ».

Par requête déposée en date du 27 mars 2012 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 27 février 2012. Elle sollicita également par la même requête que l'Etat se voit ordonné de déposer au greffe du tribunal la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité française compétente au directeur de sorte à pouvoir en avoir communication et à pouvoir produire un mémoire supplémentaire.

Un exemplaire de la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité française compétente au directeur ayant été transmis à la société ... en date du 4 mai 2012, le tribunal autorisa au vu notamment de l'accord en ce sens du délégué du gouvernement, la demanderesse à rédiger un mémoire supplémentaire, lequel fut déposé au greffe du tribunal administratif en date du 29 mai 2012.

Le délégué du gouvernement déposa quant à lui un mémoire supplémentaire au greffe du tribunal administratif en date du 12 juin 2012.

A titre liminaire, il y a lieu de constater que la demanderesse précise dans son mémoire supplémentaire qu'elle entend limiter le présent recours au volet de la décision litigieuse en ce qu'elle est relative à l'année d'imposition 2010, les années antérieures visées par ladite décision ayant fait l'objet d'un recours hiérarchique en date du 10 août 2011 auprès du directeur conformément au § 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, Abgabenordnung, ci-après dénommée « AO », lequel recours serait actuellement encore pendant. Partant, le tribunal s'en tiendra à l'examen de la décision déférée quant au seul volet des renseignements requis par le directeur ayant trait à l'année d'imposition 2010.

Selon les enseignements de la Cour administrative dans son arrêt du 9 février 2012, n° 29655C du rôle[1], la procédure prévue par les dispositions de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 » est applicable à partir du 1er janvier 2010 à toute demande de renseignements en matière fiscale par les autorités françaises soumise après le 29 octobre 2010 dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait tout d'abord valoir des moyens tendant, d'une part, à la violation de ses droits de la défense et du principe du

---

[1] Voir Cour adm. du 9 février 2012, n° 29655C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

contradictoire dès lors qu'au moment où elle a introduit le présent recours, elle ne disposait pas de la demande de renseignements du 3 mai 2011 des autorités fiscales françaises et, d'autre part, à la détermination de la législation applicable à la décision litigieuse eu égard à la circonstance que ladite décision porterait injonction de fournir des renseignements portant tant sur les exercices fiscaux 2009 que 2010.

Il y a lieu de constater que, d'une part, un exemplaire de la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité française compétente au directeur ayant été transmise à la demanderesse en date du 4 mai 2012 et, d'autre part, la demanderesse ayant elle-même précisé dans son mémoire supplémentaire qu'elle entendait limiter le présent recours au volet de la décision litigieuse en ce qu'elle est relative à l'année d'imposition 2010, les moyens sus-visés sont devenus sans objet de sorte qu'il y a lieu de les écarter.

Ensuite, la demanderesse fait état de ce que l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006, ci-après dénommée « la Convention », imposerait un certain nombre de restrictions tant à l'autorité requérante qu'à l'autorité requise. Elle fait valoir que l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 imposerait à l'administration des Contributions directes d'examiner si la demande de renseignements satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements. Elle relève que l'échange de renseignements en matière fiscale constituerait une ingérence grave dans la sphère privée d'une personne morale qui fait l'objet d'une protection conformément à l'article 15 de la Constitution et à l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ci-après désignée par « CEDH ». Elle invoque à cet égard les dispositions de l'article 22 1. 3. de la Convention et plus particulièrement le point 3. a) et b) tels qu'explicités par l'échange de lettre entre les autorités fiscales françaises et luxembourgeoises ayant pour objet de restreindre le pouvoir de l'autorité requise de demander des renseignements et le pouvoir de l'autorité requérante de les restreindre aux seuls « *renseignements vraisemblablement pertinents* ». En l'espèce, elle donne à considérer que l'apport de titres de la société XXX à la société ... serait une opération fiscalement neutre pour l'imposition de la société XXX et que la détention de ses parts sociales par une société tierce serait sans influence sur sa situation fiscale. En d'autres termes, elle estime que le fait pour elle, en sa qualité de société mère de la société XXX, de vendre en tout ou en partie des actions de la société XXX, sa filiale, n'affecterait en rien l'imposition de cette dernière. Il en serait de même de la perception de dividendes ou de la réduction de son capital social. Ces deux situations n'affecteraient en rien la situation fiscale de la société filiale. Dans le même ordre d'esprit, elle réfute l'argument des autorités fiscales françaises selon lequel des renseignements afférents à la société mère de la société XXX tels que la liste de ses prestataires ou fournisseurs pourraient présenter un intérêt pour les autorités fiscales françaises. Elle en conclut qu'elle se trouve en présence d'une « *pêche aux renseignements* » telle qu'elle serait interdite par l'échange de lettre entre les autorités fiscales françaises et luxembourgeoises.

Elle fait encore valoir que les autorités françaises n'auraient pas le droit, d'après leurs règlementations nationales, de demander des renseignements qu'elles ne sauraient obtenir sur leur territoire national, circonstance que l'administration des Contributions directes aurait omis de vérifier en l'espèce et ce, en violation de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 qui lui impose de vérifier l'application des conditions de l'article 22 3. b) de la Convention.

Enfin, elle cite les documents sur lesquels elle estime que porte le droit de communication au sens du droit français pour en conclure que l'administration des Contributions directes aurait contrevenu à l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 en ce qu'elle aurait accepté de fournir des renseignements que les autorités françaises ne pourraient obtenir sur base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale.

Le délégué du gouvernement rétorque que l'avenant à la Convention signé le 3 juin 2009, ci-après dénommé l' « Avenant », énumérerait les informations que la France en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir au Luxembourg, Etat requis, pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et qu'il résulterait clairement de l'analyse de la décision directoriale entreprise que cette demande remplirait toutes les conditions fixées par l'échange de lettres entre le Luxembourg et la France pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il fait valoir, en particulier, que la demande contiendrait l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir la société XXX dont Monsieur MMM serait l'associé unique.

Il donne, par ailleurs, à considérer que la demande contiendrait toutes les indications concernant les renseignements recherchés, à savoir, notamment, leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (à savoir la détermination de l'impôt sur les sociétés de l'année 2010 et de l'année 2009), un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus par les autorités fiscales françaises démontrant que celles-ci auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise, la communication des noms et adresses de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, à savoir la demanderesse et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

Il souligne encore que le présent litige serait un contentieux d'annulation et non de réformation de sorte que son objet serait limité au contrôle de la régularité et de la légalité de la décision directoriale du 27 février 2012 et qu'il ne serait pas étendu à l'analyse du fond, notamment l'ensemble du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en France. Il cite à cet égard l'avis du Conseil d'Etat (doc. parl. 6072-2, session ordinaire 2009-2010)

qui a retenu que « *le rôle des administrations fiscales se cantonne* à *examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause.* » Il en conclut qu'il serait clairement établi que les autorités fiscales françaises auraient rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres et auraient démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il réfute, par conséquent, l'argument de la demanderesse selon lequel il se serait agi, en l'espèce, d'une « *pêche aux renseignements* » étant donné que l'interprétation de l'échange de lettres voire la définition de la notion de « *foreseeably relevant* » ainsi que celle de « *fishing expedition* » seraient à examiner exclusivement sur base des documents parlementaires du projet de loi n° 6072, ainsi que sur base des commentaires relatifs au paragraphe 1 de l'article 26 du modèle de convention fiscale et à l'article 5.5 du modèle d'accord d'échange de renseignements publiés par l'OCDE, reflétant les lignes directrices du standard de l'OCDE à appliquer en matière d'échange de renseignements sur demande entre administrations fiscales. Il soutient ensuite en substance que la production de la demande de renseignements dans le cadre de la procédure contentieuse garantirait à suffisance les droits de la défense de la demanderesse.

La demanderesse réplique, après avoir pris connaissance de la demande des autorités fiscales françaises, qu'elle analyse celle-ci comme constituant une demande visant à remettre en cause sa nationalité. Elle verse divers documents (dont son acte de constitution, un certificat de résidence fiscale, un extrait du registre de commerce et des sociétés, un extrait de compte de l'administration des contributions directes etc.) attestant de son caractère de résident fiscal luxembourgeois. Elle estime qu'il appartiendrait à l'administration des Contributions directes de faire part de cette réalité à ses homologues français. Elle réaffirme qu'il serait inconcevable que les autorités fiscales françaises doivent être mises en possession des détails de ses comptes courants associés en sa qualité de maison mère voire du détail du compte bancaire sur lequel le remboursement de la réduction de son capital a été versé pour imposer la société filiale et en conclut dès lors qu'il s'agirait d'un cas typique de « *pêche aux renseignements* ».

Le délégué du gouvernement résiste à cette argumentation. En substance, il estime que les contestations de la demanderesse dépasseraient le cadre du contrôle de la légalité de la décision déférée et aurait pour objet de critiquer le contenu de la demande des autorités fiscales françaises, ce qui serait contraire aux dispositions légales applicables. Il souligne que la décision déférée se limiterait à trois questions précises, à savoir 1) la question de savoir si la demanderesse aurait consenti un mandat de gestion de sa trésorerie et, dans l'affirmative, l'identité de la société mandatée, 2) la liste des prestataires ou fournisseurs de la demanderesse et les montants passés en charge ou immobilisés des prestations ou biens fournis par ceux-ci et 3) le détail des mouvements du (des) compte(s) courant(s) détenu(s) par Monsieur MMM dans les comptes de la demanderesse pour l'année 2010. Elle en déduit que les contestations de la demanderesse devraient se limiter à la question de savoir si la demande de renseignement des autorités fiscales françaises en ce que seules les trois questions visées ci-dessus sont concernées

remplirait ou non les conditions prévues par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif. Il indique que la demanderesse pourrait éventuellement s'opposer à la communication des renseignements sus-visés dès lors qu'elle rapporterait la preuve que la transmission des documents sollicités révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public conformément à l'article 26 (2) c) et le commentaire 19.2 du modèle Convention OCDE. Or, la demanderesse resterait en défaut de se prévaloir d'un tel secret. Par ailleurs, il réfute l'application de l'article 8 CEDH à la demanderesse étant donné qu'une personne morale ne pourrait se prévaloir d'une « *vie privée et familiale* » au sens de cet article. Il rappelle que les renseignements demandés par les autorités fiscales françaises ne seraient pas des données secrètes ou confidentielles mais constitueraient de simples éléments et informations de comptabilité faisant partie des données, registres et livres comptables que la demanderesse serait légalement obligée de tenir. Il insiste encore sur la considération selon laquelle tant les autorités fiscales françaises que luxembourgeoises seraient en droit de requérir lesdites informations en conformité avec leur législation interne. Il conclut en substance par la considération que les autorités fiscales françaises seraient arrivées à la conclusion que Monsieur MMM exercerait ses activités tant à travers une société de droit français qu'à travers la société demanderesse dont elles souhaiteraient par conséquent connaître la réalité économique réelle ou fictive sur le marché luxembourgeois.

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse, consistant, en substance, à contester la pertinence des renseignements demandés, il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables au fond, à savoir l'article 22 de la Convention, reposent sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après « le modèle de convention »), de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales (ci-après « le manuel de l'OCDE »).

Il convient ensuite de relever que d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps de l'indicatif présent utilisé à la première phrase de l'article 26[2], l'article 26 prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours[3].

---

[2] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.13, n° 31.

[3] Rapport d'examen par les pairs - phase I : Cadre légal et réglementaire - Belgique, OCDE 2011, p.54.

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « *pertinence vraisemblable* », l'article 26 du modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE[4]. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train « *d'aller à la pêche aux renseignements* ».

Il est encore admis qu'au titre de cette « *pertinence vraisemblable* », une demande de renseignements peut porter notamment sur tout ou partie des points suivants[5]: «

- *le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;*
- *le statut fiscal d'une personne morale ;*
- *la nature du revenu dans le pays de résidence ;*
- *le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;*
- *les comptes d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;*
- *les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;*
- *le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;*
- *le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;*
- *les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d'une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ;*
- *les relevés bancaires ;*
- *les documents comptables et les états financiers ;*
- *copies des factures, contrats commerciaux, etc.;*
- *le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;*
- *les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d'une partie contractante, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument relatif à l'échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'État C afin d'assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes* ;

---

[4] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

[5] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.10, n° 26.

- *les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l'absence de rapports commerciaux entre ces dernie*rs .»

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres relatif à l'Avenant, il y a été expressément convenu que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Par ailleurs, l'échange de lettres précise également que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 22 de la Convention: «

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;
(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;
(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. »

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'autorité compétente de l'Etat requérant ne formulera ses demandes de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[6] : «

- *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*
- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*
- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*

---

[6] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande* ».

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'Etat requis n'aura pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[7] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

Quant aux obligations de l'autorité requérante, l'échange de lettres précise, ainsi que le tribunal l'a rappelé plus en avant, que cette dernière doit fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 22 de la Convention les renseignements suivants, à savoir, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat

---

[7] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En l'espèce, il ressort de la demande d'échange de renseignements transmise par l'autorité compétente française à l'autorité luxembourgeoise requise que l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête est la suivante : « *SARL XXX, adresse :* ...(…) » de sorte à conclure que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête étant indiquée dans ladite demande, l'obligation imposée à l'Etat requérant est remplie.

Il ressort encore de la demande d'échange de renseignements transmise par l'autorité compétente française à l'autorité luxembourgeoise requise que les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis sont les suivantes, réparties en trois catégories distinctes :

« *<u>I/ Sur les activités de la SA ...</u>*

- *La société ... est-elle connue de l'administration fiscale luxembourgeoise ?*
- *Est-elle résidente au Luxembourg au sens de l'article 4 de la convention ?*
- *A-t-elle les moyens humains et matériels d'exercer son activité ? Dans l'affirmative, lesquels ?*
- *Détient-elle des participations autres que celles de la SARL XXX ?*

- *La SA ... a-t-elle consenti un mandat de gestion de sa trésorerie ? Dans l'affirmative, quelle est l'identité de cette entreprise tierce mandatée.*

- *Quelle est la liste des prestataires ou fournisseurs de la société ... et les montants passés en charge ou immobilisés des prestations ou biens fournis par ceux-ci ?*

Documents souhaités :
- *Copie des comptes sociaux, des bilans et comptes de résultats déposés ainsi la liste des produits ou rémunérations perçues par la SA ... (montant et nature de ces produits ou rémunérations) au titre des années 2009 et 2010.*

<u>II/ Sur les dividendes versés par XXX à la SA ...</u>

- *Quelles sont les dates et les montants des dividendes encaissés par la SA ... ?*
- *Détail des écritures comptables enregistrant l'encaissement des dividendes par cette société ?*
- *Quelle est la réaffectation comptable éventuelle des dividendes ainsi perçus ?*
- *Quel est le détail des mouvements du (des) compte(s) courant(s) détenu(s) par M. MMM dans les comptes de la société ... du 31/03/2009 au 31/03/2010.*

<u>III / Sur la réduction du capital</u>

La décision de l'assemblée générale de la SA ... du II décembre 2009 a eu pour conséquence le remboursement en numéraire d'un montant de 25 086 000 € au profit de l'associé unique.

- Comment cette opération a-t-elle été comptabilisée (détail des écritures comptables)?

- Quelles sont les références du compte bancaire sur lequel le montant a été versé? » de sorte qu'il y a lieu de retenir que l'obligation imposée à l'autorité requérante quant aux indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis est remplie en l'espèce.

Il ressort enfin de la demande d'échange de renseignements transmise par l'autorité compétente française à l'autorité luxembourgeoise requise que la description des faits et objectifs poursuivis est mentionnée en les termes suivants : « *La SARL XXX fait actuellement l'objet d'un contrôle portant sur les années 2009 et 2010.*

Cette société a été créée le 29 juillet 2005 par M. MMM, résident français et associé unique de la société.

Le 13 février 2009. M. MMM apporte l'intégralité des titres, soit 200200 parts de la SARL XXX à la société luxembourgeoise SA ... pour une valeur de 26.086.000.- €.

La SA ... est une soparfi (société de participations financières) créée le 31 mars 2009 (procuration donnée par Monsieur MMM le 23 mars 2009 - dépôt au registre des sociétés du Luxembourg le 15/04/2009) et est dirigée par M. MMM, associé unique.

Le 5 février 2009. la SARL XXX verse à la SA ..., son associé unique, des dividendes d'un montant de 24.390.362.- € par inscription au crédit du compte courant dont la SA ... est titulaire dans la société XXX.

Conformément à la directive « mère-fille », ces dividendes ont été exonérés de retenue à la source.

Par assemblée Générale Extraordinaire du 11 décembre 2009, la SA ... décide de réduire son capital de 25.086.000.- € (le capital passe de 26.086.000.- € à 1.000.000.- €). Cette réduction de capital se fait par un remboursement en numéraire au profit de Monsieur MMM.

La SA ... perçoit aussi la rémunération du prêt consenti le 12 juin 2009 à la société XXX d'un montant de 3.400.544.- € au taux de 2,69%, partiellement remboursé le 02/03/2010 (le solde à court terme devant être remboursé en mars 2011 pour 1 465 496€). ».

Force est au tribunal de constater que si la demande des autorités françaises compétentes comprend certes une description de certains des faits (par ailleurs inexacte en deux points, à savoir, premièrement, en ce qu'il est fait état d'un versement des

dividendes de la société XXX à la société ... en date du 5 février 2009 alors qu'il ressort de manière non équivoque de l'acte constitutif de la société ... que cette dernière n'a été constituée par-devant notaire que le 31 mars 2009 de sorte que l'on comprend mal comment la société XXX aurait pu verser des dividendes à une société qui n'avait pas encore été constituée à la date dudit versement et, deuxièmement, en ce qu'il est fait état d'un apport intégral des titres de la société XXX par Monsieur MMM à la société ... en date du 13 février 2009 alors qu'il ressort de manière non équivoque de l'acte constitutif de la société ... que l'apport des titres de la société XXX n'a pu se faire qu'en date du 31 mars 2009, date de la constitution de la société ..., suite au rapport établi par H.R.T. Révision en date du 26 mars 2009 conformément au prescrit de l'article 26 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales en cas d'apports en nature de parts sociales) elle reste par contre muette sur le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. Il échet de constater qu'à l'exception de l'affirmation selon laquelle « *La SARL XXX fait actuellement l'objet d'un contrôle portant sur les années 2009 et 2010. Cette société a été créée le 29 juillet 2005 par M. MMM, résident français et associé unique de la société* », aucune des informations livrées par les autorités fiscales françaises suivantes, à savoir l'apport de l'intégralité des titres de la société XXX à la société ... ayant eu lieu prétendument le 13 février 2009, la circonstance que la société ... est une soparfi de droit luxembourgeois, le versement de dividendes de la société XXX à la société ... ayant eu lieu prétendument en date du 5 février 2009, l'exonération de la retenue à la source desdits dividendes conformément à la directive « mère-fille », la réduction du capital de la société ... décidée par son assemblée générale extraordinaire en date du 11 décembre 2009 et la perception par la société ... de la rémunération du prêt consenti le 12 juin 2009 à la société XXX n'est de nature à renseigner les autorités fiscales luxembourgeoises sur le « *but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés* ».

Force est au tribunal d'arriver à la même conclusion que celle de la partie demanderesse selon laquelle la demande des autorités fiscales françaises n'est pas de nature à fournir aux autorités fiscales luxembourgeoises le « *but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés* » tel que cela ressort de l'examen de la rubrique « *Renseignements et documents souhaités* » ainsi que cela a été retenu plus en avant. En effet, si l'obligation imposée aux autorités fiscales françaises quant aux indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle elles souhaitent recevoir les renseignements des autorités fiscales luxembourgeoises est bien remplie en l'espèce, ces indications ne fournissent en aucune manière une motivation tenant au « *but fiscal* » poursuivi contrairement aux affirmations non autrement étayées du délégué du gouvernement selon lesquelles « *le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés est clairement exposé dans la demande française, à savoir la détermination de l'impôt sur les sociétés de l'année 2010* ». En effet, dans le cadre d'une relation de sociétés dotées d'une personnalité juridique distincte, il ne suffit pas d'indiquer que la société filiale fait l'objet d'un contrôle fiscal pour un certain exercice comme justification nécessaire pour obtenir des renseignements autres que ceux publiquement disponibles relatifs à la société mère sans préciser quel est concrètement le « *but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés* », en

l'absence duquel, les autorités requises sont en droit de soupçonner que l'autorité requérante ne fait qu'« *aller à la pêche aux renseignements* ».

Au vu des développements qui précèdent, force est au tribunal de partager le raisonnement de la demanderesse consistant à considérer que les informations transmises par l'autorité française compétente ne sauraient être considérées comme des informations de référence pertinentes susceptibles de justifier les motifs de la demande et de nature à pouvoir convaincre les autorités fiscales luxembourgeoises que les renseignements que les autorités françaises supposent être en possession de la demanderesse sont nécessaires, pertinents ou indispensables dans le cadre de l'imposition en France de la société XXX dès lors que le but fiscal poursuivi par les autorités fiscales françaises n'est pas démontré en ce qu'il ne peut être établi aucun lien entre la description des faits partiellement inexacte et les documents et renseignements demandés.

Enfin, il appartient au tribunal à ce stade d'examiner si les obligations de l'Etat requis, à savoir, en l'espèce, les autorités fiscales luxembourgeoises, ont été respectées.

Il échet de rappeler, ainsi que le tribunal l'a indiqué plus en avant, qu'il appartient à l'autorité compétente requise de vérifier si la demande est valable et complète; à savoir que:

- la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;
- elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;
- les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;
- suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,
- suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande.

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

Il ressort des développements faits plus en avant que le tribunal a retenu que les renseignements fournis par l'autorité française ne sont pas de nature à permettre de comprendre la demande (dernier tiret de l'énumération reprise ci-dessus) de sorte à ne pouvoir identifier de manière non équivoque le lien existant entre la description des faits partiellement inexacte et les documents et renseignements demandés.

Il s'ensuit que le tribunal est amené à se rallier au raisonnement de la demanderesse consistant à considérer que l'autorité française compétente s'est illustrée par son intention « *d'aller à la pêche aux renseignements* », manœuvre formellement

proscrite par l’échange de lettres, que le manuel permet de contrer en enjoignant à l’Etat requis de solliciter des éclaircissements auprès de l’autorité requérante compétente.

Au vu des développements qui précèdent, il y a lieu de retenir qu’au vu de l’absence de pertinence des arguments invoqués par l’autorité française, les autorités fiscales luxembourgeoises sont restées en défaut de solliciter des éclaircissements permettant de comprendre l’objet de la demande de sorte que la décision déférée prise sur base d’éléments non pertinents, à ce stade, encourt l’annulation sans qu’il n’y ait lieu d’examiner les autres moyens développés par la demanderesse dans le cadre du présent recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l’égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

le déclare fondé, partant annule la décision prise en date du 27 février 2012 par le directeur de l’administration des Contributions directes et renvoie le dossier en prosécution de cause audit directeur ;

condamne l’Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l’audience publique du 12 juillet 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler s. Carlo Schockweiler